

REVISTA  
P O R T U G U E S A D E  
CONTABILIDADE

**A CONTABILIDADE DE GESTÃO NAS EMPRESAS DE  
GRANDE DIMENSÃO DE CABO VERDE**

2013 | vol. III | nº 010 | pág. 000-000

Carlos Augusto Da Fonseca Monteiro  
Docente Universitário do ISCEE em Cabo Verde  
Mestre em Gestão Empresas

# A CONTABILIDADE DE GESTÃO NAS EMPRESAS DE GRANDE DIMENSÃO DE CABO VERDE

## ÍNDICE

Resumo	3
Abstract	4
1_Introdução	5
2_Revisão de literatura	6
3_Metodologia	13
4_Descrição do estudo empírico	15
5_Conclusões	20
Referências Bibliográficas	22

## Ficha Técnica

### **Título**

Revista Portuguesa de Contabilidade

### **Director**

Hernâni Olímpio Carqueja

### **Subdirector**

Bruno Miranda Alves Pereira

### **Editor**

Ginocar Produções, Lda.

NIPC: 501 736 026

### **Sede de Redacção**

Rua Eng.º Ferreira Dias, 370 - 1º

Apartado 8012 • 4100-246 Porto

Telf.: 22 339 40 30 • Fax: 22 339 40 39

[www.revistadecontabilidade.com](http://www.revistadecontabilidade.com)

[encomendas@revistadecontabilidade.com](mailto:encomendas@revistadecontabilidade.com)

### **Propriedade**

Ginocar Produções, Lda.

### **Execução Gráfica/Impressão**

[www.Ginocar.pt](http://www.Ginocar.pt)

Rua Eng.º Ferreira Dias, 370 - 1º

Apartado 8012 • 4100-246 Porto

### **Tiragem**

2000 Exemplares

### **Periodicidade Trimestral**

**JULHO/2013**

**ERC** 126037

**ISSN** 2182-2042

**DEP. LEGAL** 327583/11

# A CONTABILIDADE DE GESTÃO NAS EMPRESAS DE GRANDE DIMENSÃO DE CABO VERDE

**Área temática:** A9 — Abordagens comportamentais, sociais e críticas da contabilidade de gestão.

**Metodologia de investigação:** M7 — *Survey*

## RESUMO

O presente estudo é uma abordagem das empresas cabo-verdianas para a compreensão da situação da contabilidade de gestão, evidenciando os sistemas de custeio utilizados, a adequação das informações obtidas e os benefícios da sua utilização. Deste modo, para atingirmos os objectivos foi formulada uma questão de investigação e respectivas hipóteses de investigação.

Verificou-se pela literatura que no mundo a contabilidade de gestão tem sofrido várias alterações de forma a responder as mudanças do meio envolvente onde as empresas estão inseridas. No entanto, as técnicas contemporâneas têm sido adoptadas de uma forma muito lenta.

A metodologia utilizada foi quantitativa, onde aplicamos um questionário para a recolha de dados, enviado por correio electrónico e respondido presencialmente, à amostra constituída por 164 empresas consideradas de grande dimensão, pertencentes aos três grandes sectores de actividade, tendo recebido em tempo útil, 54 respostas (32,9%). Contudo, destas 54 empresas que responderam apenas 14 possuem contabilidade de gestão.

De acordo com os resultados obtidos, concluímos que as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão são as mais utilizadas nas empresas estudadas, como por exemplo, o orçamento e a análise de desvios. No entanto, algumas empresas já utilizam técnicas contemporâneas, mas em simultâneo com as tradicionais.

**Palavras-chave:** Contabilidade de gestão, sistemas de custeio e tomada de decisão.

## ABSTRACT

The main objective of this study is to analyze the situation of management accounting in Capeverdean companies. To characterize the situation of management accounting we formulated a research question and hypothesis in order to: analyze the cost system used, the quality of the information and the benefits of adopting a management accounting system.

The literature shows that management accounting has been through many modifications and has steadily evolved so that it fits the environment where companies are implanted. However, the adoption of contemporary management accounting techniques has proven to be a slow process.

The methodology used to gather data was through a survey. Some questionnaires were answered at the companies and the others were sent through e-mail to the sample of 164 large companies, belonging to the three main sectors. The response rate was of 18, 94% (54 companies). However, from those 54 companies just 14 have management accounting.

According to the results, we have concluded that the companies we study have a management accounting system that relies on the use of the traditional techniques, like budget and budget control. Yet, some of those already use contemporary techniques, alongside the traditional techniques.

**Keywords:** Management accounting, cost systems, decision making.

# 1\_INTRODUÇÃO

Cabo Verde tem acompanhado o processo de normalização contabilista global, de forma a desencadear uma rápida circulação de informações, com o intuito de proporcionar aos utilizadores bases necessárias à tomada de decisões. Isto, implicou a adopção em Cabo Verde de um sistema de normalização contabilístico e de relato financeiro (SNCRF)<sup>1</sup>, assente nas normas internacionais de contabilidade e de relato financeiro emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

Torna-se necessário, analisarmos a contabilidade de gestão, que é considerada como o ramo da ciência contabilista que tem por objectivo a utilização dos recursos de uma forma eficiente e eficaz de modo a criar valor para as organizações, proporcionando informações em tempo real. Não existe em Cabo Verde uma tradição em pesquisas da contabilidade de gestão, o que torna imprescindível este estudo acerca da situação cabo-verdiana da contabilidade de Gestão, enquanto possibilidade de análise das práticas existentes, criando assim, bases para pesquisas futuras.

De acordo com Atkinson *et al.* (2001) e Franco *et al.* (2010), a contabilidade de gestão tem sofrido várias alterações a nível mundial de forma a corresponder e a adaptar-se à evolução das organizações, e tem estado a acompanhar as modificações do meio envolvente das organizações. No entanto, podemos constatar que a contabilidade de gestão tem vindo a desenvolver-se de forma diferente nos diversos países. Segundo Granlund e Lukka (1998), estas diferenças devem-se a especificidades culturais e governamentais e que é fundamental que haja uma normalização global, também a nível da contabilidade de gestão, para que todos utilizem as mesmas técnicas, de modo a se verificar uma harmonização.

Nesta sequência, entendemos a contabilidade de gestão como um instrumento crucial para a sobrevivência, evolução e desenvolvimento das organizações pelo que se torna imprescindível o seu estudo nas empresas cabo-verdianas. Verificamos que, não existem estudos sobre esta matéria em Cabo Verde, por isso propusemo-nos a realizar este estudo, na convicção de que se trata de uma investigação oportuna para as mudanças que estão a verificar-se no ambiente empresarial cabo-verdiano, consubstanciado na implementação das normas internacionais de contabilidade.

---

1 O SNCRF foi publicado no boletim oficial nº 5 de 4 de Fevereiro de 2008 e entrou em vigor a partir de 1 de Janeiro de 2009.

## 2\_REVISÃO DE LITERATURA

A origem da actual contabilidade de gestão, pode ser estendida à revolução industrial do séc. XIX. Segundo Drury (2004), a maioria das técnicas de contabilidade de gestão utilizadas em meados de 1980 foram desenvolvidas em 1925 e nos 60 anos seguintes não houve inovações em termos de técnicas de contabilidade de gestão. De acordo com Kaplan e Atkinson (1982), a origem da moderna contabilidade de gestão está ligada com o aparecimento das indústrias têxteis.

Os mesmos autores também referem, que os maiores avanços no desenvolvimento das técnicas de contabilidade de gestão, aconteceram com o surgimento e o rápido crescimento das empresas que construíam os caminhos-de-ferro, em meados do séc. XIX. Foram das maiores e mais complexas empresas a surgir na época, onde as operações tinham que ser coordenadas e geridas num vasto horizonte geográfico.

Muitas destas inovações, foram aproveitadas e aperfeiçoadas pelas indústrias de produção de ferro que surgiram posteriormente. Estas empresas, preocupavam-se em conhecer os custos dos seus processos, tentando de certa forma, melhorar as suas estruturas de custos relativamente às empresas concorrentes. Nos finais do séc. XIX, apareceram as grandes empresas de distribuição a retalho, que como as outras empresas do ramo industrial, utilizaram e desenvolveram medidas que lhes permitissem analisar e aceder a informações dos seus processos operacionais internos. Preocupavam-se em determinar o custo dos produtos, mercadorias ou serviços, bem como o resultado periódico.

Segundo Drury (2004), às técnicas de contabilidade de gestão podem ser definidas como processos integrados que garantem a recolha de informação com o objectivo de imputar os recursos dispendidos, ao valor dos produtos acabados. A evolução destas técnicas está relacionada com os estádios de desenvolvimento dos sistemas contabilísticos, sobre estes, Kaplan e Cooper (1998), defenderam existir quatro estádios de transformação dos sistemas de custeio e das medidas de desempenho, até atingirem o estádio mais complexo que é a integração. Segundo estes autores, quando uma empresa atinge o quarto estádio, todos os subsistemas internos encontrarão integrados num único sistema, permitindo assim, informações actualizadas, atempadas e fiáveis.

No primeiro estádio existe um sistema inadequado para elaborar relatórios financeiros.

No segundo estádio, já é possível elaborar relatórios financeiros, existe informação distorcida sobre os custos dos produtos ou serviços e considera-se também, os centros de custos, mas não se agrupa os custos por actividades, processos, nem clientes. A informação fornecida é agregada e financeira.

No terceiro estádio, existe um sistema tradicional, que elabora os relatórios em períodos de tempo mais curtos, evidenciando o custo das vendas e fazendo também a valorização das existências. Existe um sistema que garante uma melhor qualidade da informação para divulgação interna e externa, com técnicas operacionais e estratégicas de medição do desempenho.

No quarto estágio, existe uma integração da contabilidade de gestão com os relatórios financeiros. O CBA e os outros sistemas operacionais estão integrados, fornecendo informação atempada, de forma mais rápida, com maior qualidade e fiabilidade.

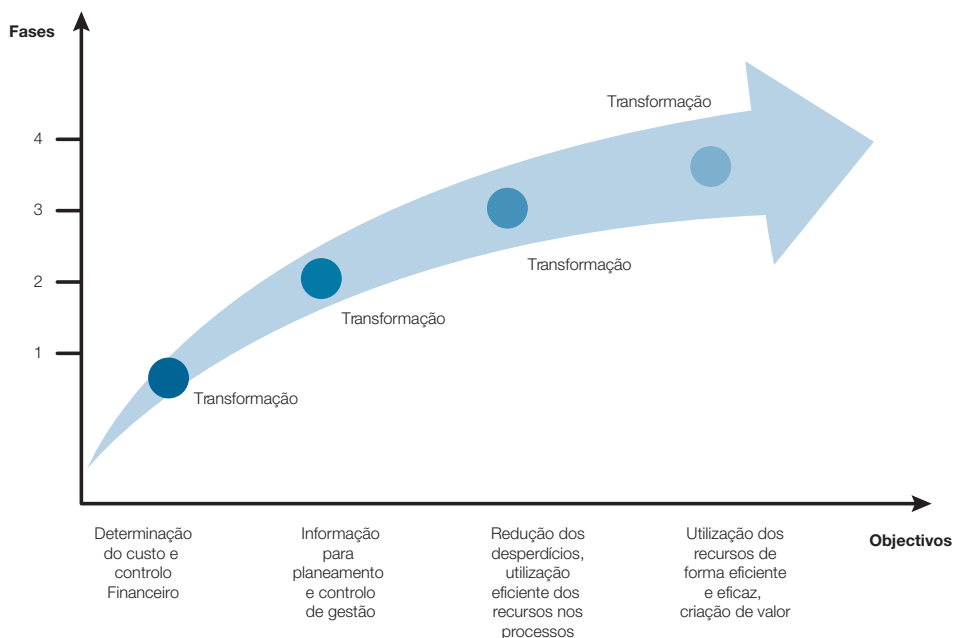
A evolução das empresas, e a complexidade das transacções, tem levado com que elas utilizem técnicas de contabilidade de gestão que melhor adapte a sua estrutura. A contabilidade de gestão, como já foi referido, tem vindo a evoluir no sentido de acompanhar a evolução do meio onde as empresas se encontram inseridas.

*Segundo o International Federation of Accountants (IFAC) (1998), podemos identificar quatro fases da evolução do conceito e conteúdo da contabilidade de gestão:*

- 1ª Fase — antes de 1950, centrava-se na determinação do custo, do seu controlo, através de orçamentos e técnicas de contabilidade;
- 2ª Fase — após 1965, a atenção centrava-se no fornecimento de informação para o planeamento e controlo, através da utilização de técnicas de gestão, como a análise de desvios;
- 3ª Fase — após 1985, através da utilização eficiente dos recursos nos processos, reduzindo assim o desperdício de recursos;
- 4ª Fase — após 1995, a atenção centrou-se na criação de valor com a utilização eficiente dos recursos.

Cada uma destas fases representa a adaptação da contabilidade de gestão ao meio envolvente. Esta evolução da contabilidade de gestão pode ser apresentada de forma esquemática através da figura 1, apresentada a seguir:

**Figura 1 – Evolução da contabilidade de gestão**



Fonte: Adaptado de IFAC (1998)

De acordo com Caiado e Cabral (2006), esta evolução também tem-se dado a nível do conceito e conteúdo da contabilidade de gestão. Numa primeira fase a contabilidade centrava-se no cálculo dos custos e daí a designação de Contabilidade de Custos. Mais tarde, começou a ser importante o tratamento dos custos para certas análises por parte dos gestores operacionais, daí a designação de Contabilidade Analítica, oriunda da literatura francesa. Os desenvolvimentos mais recentes deram a primazia a tratamentos dos dados com vista a permitirem simulações para a gestão, deste modo a contabilidade é considerada uma ferramenta de gestão e daí a designação de Contabilidade de Gestão.

Segundo Coelho (2012), a evolução da contabilidade de gestão acompanha o alargamento do seu âmbito disciplinar: Contabilidade industrial em França (ou contabilidade de custos para os anglo-saxónicos), cujo nome está associado ao facto de ser utilizado pelas empresas industriais, Contabilidade Analítica de Exploração em França, considerada como uma ferramenta de análise e controlo dos custos da empresa, na sequência do congresso internacional de contabilidade de Paris em 1948, onde foi decidido abandonar a designação industrial e consagrar a sua separação da contabilidade geral e, finalmente, a contabilidade de gestão, que tem como finalidade obter e comunicar a informação relevante para apoiar racionalmente o processo de decisões tácticas e operacionais.



Podemos verificar, que a evolução da contabilidade de gestão está intimamente ligada com as técnicas de contabilidade de gestão utilizadas. Deste modo, podemos constatar que nas primeiras fases fala-se de técnicas tradicionais e nas fases mais actuais fala-se de técnicas contemporâneas.

Segundo Brimson e Antos (1994), as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão, dizem respeito aos sistemas utilizados para a valorização dos inventários e apuramento do custo dos produtos, para efeito de preparação do balanço e demonstração de resultados. Também Kaplan (1986), considera que os sistemas tradicionais têm como principal objectivo a valorização dos inventários e a elaboração dos relatórios financeiros. Mas para Ferreira (2002), a contabilidade de gestão pode ser definida como um conjunto de técnicas, onde se podem distinguir as técnicas tradicionais das técnicas contemporâneas. Como técnicas tradicionais o mesmo autor considerou as seguintes: ponto crítico das vendas; planeamento estratégico; orçamentos; análise de desvio dos orçamentos; técnicas de custeio dos produtos; análise da rentabilidade dos produtos; painel de indicadores (*tableau de bord*); rentabilidade do activo (ROI).

Na perspectiva de Kaplan e Cooper (1998), Drury (2004), Lukka e Granlund (1996) e Gomes (2007), actualmente existem diversas técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão, que foram desenvolvidas com o objectivo de resolver alguns dos problemas das técnicas tradicionais, tais como, uma melhor determinação dos custos dos objectos de custeio, distribuindo os custos indirectos de forma mais correcta. Podemos enumerar as seguintes técnicas como sendo contemporâneas: custeio baseado nas actividades (CBA), *balanced scorecard*, *target costing* (custo alvo), EVA (*Economic Value Added*), custeio do ciclo de vida dos produtos, *benchmarking*, custo alvo, orçamento baseado nas actividades, *kaizen costing*, entre outros.

De acordo com Kaplan (1986) e Cooper (1987) estas técnicas contemporâneas surgiram porque as tradicionais são consideradas imprecisas e obsoletas. Vários autores fizeram referência sobre à obsolescência dos sistemas tradicionais, a destacar o estudo feito por Kaplan (1986). Autores, como Gupta (1993) e Datar e Gupta (1994), defendem que o problema dos sistemas de custeio, está na escolha do método a utilizar que melhor adapte a estrutura da empresa e também dos indutores de custos pelos objectos de custeio, que normalmente são baseados no volume dos *outputs*, não existindo correlação entre eles, distorcendo assim a informação requerida, ou seja, distorcendo o custo dos objectos de custeio.

Para Lukka e Granlund (1996), a grande problemática, reside na distribuição dos custos indirectos pelos objectos de custeio, o que leva os gestores a tomarem decisões e adoptarem estratégias com base em dados distorcidos. Desta forma, Innes (2004), refere que, se as informações utilizadas forem a nível de valorização de inventários, não reside grandes problemas, mas se forem utilizadas para a tomada de decisões, então os custos indirectos não são imputados aos produtos de forma adequada, por se utilizar volumes de *outputs* como base de imputação, levando com que seja atribuída uma excessiva proporção destes gastos às linhas produtivas com elevados volumes.

De acordo com Cooper (1989), os gestores conseguem diagnosticar quando o sistema de custeio se torna obsoleto, verificando alguns sinais, como por exemplo: quando gestores querem fechar linhas ou produtos rentáveis; quando as margens de lucro são difíceis de se explicar; quando os produtos que são mais difíceis de se produzir são os mais rentáveis; quando as empresas

concorrentes e de menores dimensões fornecem produtos ou serviços a preços muito mais baixo; quando os consumidores não reclamam com o aumento do preço dos produtos ou serviços da empresa; quando a implementação ou alteração de novos sistemas contabilísticos ou regulamentos contabilísticos; entre outros.

Um dos principais problemas da obsolescência dos custeios tradicionais é a distribuição dos custos aos objectos de custeio. De acordo com Lukka e Granlund (1996), a distribuição dos custos é o maior problema da contabilidade de gestão, independentemente do sistema utilizado, ser tradicional ou contemporâneo. Segundo o mesmo autor, a maior parte das empresas utilizam os centros de custos para repartir os seus custos. Os custos de funcionamento, são imputados aos centros e posteriormente são imputados aos objectos de custeio.

Segundo Gupta (1993), o aumento do número dos centros de custos faz reduzir a heterogeneidade do centro, levando com que a informação e os dados sejam melhores. Na prática, isso não se verifica, normalmente as empresas têm tendência em ter menos centros de custos possíveis.

De acordo com Banker e Johnston (1993), os sistemas tradicionais de contabilidade de gestão utilizam como base de imputação medidas relacionadas com o volume de *outputs*, como por exemplo, o número de horas de mão-de-obra directa, o número de hora-máquina, número de unidades produzidas, quantidade consumida ou valor das matérias consumidas, entre outros. Também Alves (2002), reflecte que as bases mais utilizadas são: horas máquina; hora de mão-de-obra directa e quantidade produzida, ou seja, relacionadas com o volume dos *outputs*.

Estudos realizados por Chenhal e Langfield-Smith (1998) e Hyvönem (2005), revelam que empresas que adoptam tanto as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão como as contemporâneas obtêm vários benefícios, tais como, maior grau de informação dos custos das empresas, valorização dos produtos e inventários no final do período contabilístico, entre outros. Segundo Innes e Mitchell (1995) e Cooper e Kaplan (1999), podemos considerar como benefícios da utilização de técnicas de contabilidade de gestão, para apoio a tomada de decisões, as seguintes: a valorização dos inventários; a fixação dos preços dos produtos; redução dos custos; orçamentação dos processos; *design* de produtos e serviços; análise de *performance* e rentabilidade; decisões de investimento; escolha de fornecedores; melhorias na qualidade e eficiência; entre outros.

A nível mundial, podemos constatar que as práticas de contabilidade de gestão são diferentes em diversos países. Segundo Granlund e Lukka (1998), estas diferenças dizem respeito a diferenças culturais, económicas e políticas existentes nestes países. De acordo com a perspectiva de Douglas e Merwe (2006), podemos concluir que muitos países utilizam a contabilidade de gestão, embora seja mais desenvolvida em alguns países do que noutros, as empresas não consideram uma prioridade a implementação e adopção de técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão.

De acordo com Scherrer (1996), podemos afirmar que as empresas utilizam as técnicas contemporâneas, só que na prática, elas diferem da teoria. É de realçar que apesar da obsolescência das técnicas tradicionais, elas são mais utilizadas na maior parte dos países e que a tendência é adaptarem estas técnicas aos conceitos contemporâneos.

Vários autores, como Innes e Mitchell (1997) e Chenhall e Langfield-Smith (1998), defendem que as técnicas contemporâneas, quando são implementadas, as empresas não optam por uma substituição completa das tradicionais, ou seja, defendem que são utilizadas em simultâneo com as técnicas tradicionais

Em Portugal, também os sistemas tradicionais de contabilidade de gestão são os mais utilizados, destacando-se o orçamento, a análise dos desvios, o quadro de indicadores financeiros, o sistema de custeio padrão, entre outros (Alves, 2002; Ferreira, 2002; Gomes, 2007).

Na África do Sul, de acordo com Waweru e Uliana (2005), verifica-se também, que houve mudanças a nível da contabilidade de gestão, em que algumas empresas introduziram as técnicas modernas, como o CBA, proporcionando benefícios, respeitantes a criação de valor no processo de tomada de decisão.

Em Cabo Verde, não há uma tradição a nível da contabilidade de gestão, os estudos sobre o tema são inexistentes.

No concernente à legislação, o antigo plano contabilístico, designado de Plano Nacional de Contabilidade (PNC<sup>2</sup>), referia-se à contabilidade de gestão no que respeita a elaboração da demonstração de resultados por funções. Também no quadro de contas, do mesmo plano, a classe 9 era destinada à contabilidade de gestão.

Já o novo normativo contabilístico (SNCRF), que entrou em vigor em Cabo Verde desde 1 de Janeiro de 2009, refere que:

- Adicionalmente às demonstrações financeiras, pode-se apresentar uma demonstração de resultados por funções, ou seja, é de uso facultativo, e para as empresas elaborarem este mapa, têm que ter um sistema de contabilidade de gestão;
- No mesmo normativo, na norma de relato financeiro sobre os inventários (NRF nº 13), faz-se referência que o sistema de custeio a utilizar para imputação dos custos fixos aos objectos de custeio deve ser o Racional (Sistema de Custeio Racional), referindo que no cálculo do custo dos inventários devem ser incluídos todos os custos de compra, os custos de conversão (transformação) e outros incorridos para colocar os inventários no seu local e condição actual. Quanto à parcela de gastos gerais de produção a incluir no custo de conversão, a NRF nº 13, parágrafo 13, enuncia o seguinte:

*“A imputação de gastos gerais de produção fixos aos custos de conversão é baseada na capacidade normal das instalações de produção. A capacidade normal é a produção que se espera ser atingida em média durante uma quantidade de períodos ou de temporadas em circunstâncias normais, tomando em conta a perda de capacidade resultante da manutenção planeada. O nível real de produção pode ser usado se se aproximar da capacidade normal. A quantia de custos gerais de produção fixos imputada a cada unidade de*

---

2 O PNC foi publicado no boletim oficial nº 4 de 28 de Janeiro de 1984. Foi o plano contabilístico utilizado em Cabo Verde até ao ano de 2008 e este plano é o que se utilizava em Portugal em 1978.

*produção não é aumentada como consequência de baixa produção ou de instalações ociosas. Os custos gerais não imputados, são reconhecidos como um gasto nos períodos em que sejam incorridos. Em períodos de produção anormalmente alta, a quantia de custos gerais de produção fixos imputados a cada unidade de produção é diminuída a fim de que os inventários não sejam mensurados acima do custo. Os custos gerais de produção variáveis são imputados a cada unidade de produção na base do uso/consumo real."*

- Também na mesma norma, refere que se o regime de produção for conjunta, deve-se utilizar o critério do valor relativo das vendas de cada produto na repartição dos custos conjuntos aos produtos principais. No que diz respeito aos subprodutos, evidencia para a sua mensuração, deve-se utilizar o valor realizável líquido e este valor, deve ser deduzido dos custos conjuntos, ou do custo dos produtos que o originam.
- Quanto a valorização dos inventários, faz-se referência às fórmulas de custeio a serem utilizadas como o FIFO, o custo médio ponderado, o custo específico, entre outros.

Neste sentido, o presente estudo, tem como objectivo verificar a situação em que se encontram as empresas cabo-verdianas em termos de contabilidade de gestão, caracterizando as técnicas existentes e evidenciando os benefícios da sua utilização.

### 3\_METODOLOGIA

De forma a atingirmos os objectivos propostos, utilizamos uma metodologia de investigação de natureza quantitativa, que segundo Major e Vieira (2009), pode ser caracterizado por desenvolver uma estrutura conceptual e hipóteses susceptíveis de serem demonstradas, tendo como objeto a descrição quantitativa da realidade. Para atingirmos os objectivos, procedemos ao levantamento da literatura e a aplicação de um questionário.

O levantamento dos dados foi feito através de um questionário aplicado de forma presencial e por correio electrónico nas empresas do universo estudado. Segundo Major e Vieira (2009), investigação por questionário considera as opiniões dos agentes e os dados factuais do objecto a investigar. Quanto aos objectivos tornam necessário formular as hipóteses de investigação que têm de ser confirmadas ou não.

A metodologia utilizada vai de encontro com o objectivo geral deste estudo, que visa caracterizar a contabilidade de gestão nas empresas cabo-verdianas. Deste modo equacionamos a seguinte questão de investigação:

*Q1 — Qual é a situação das empresas cabo-verdiana em termos de contabilidade de gestão?*

Para atingirmos os objectivos e a consequente resposta a questão de investigação, aplicamos o questionário e formulamos as seguintes hipóteses:

*H1: A maioria das grandes empresas cabo-verdianas utiliza técnicas tradicionais na contabilidade de gestão.*

*H2: A maioria das grandes empresas cabo-verdianas está localizada no estágio II.*

*H3: Na maioria das grandes empresas cabo-verdianas os sistemas de custeio estão com problemas.*

*H4: A maioria das grandes empresas cabo-verdianas não está consciente das falhas de informação.*

*H5: A maioria das grandes empresas cabo-verdianas utiliza os centros de custo para proceder à afectação de custos.*

## POPULAÇÃO OU UNIVERSO

A população pode ser definida como sendo um conjunto de unidades com características idênticas (Hill e Hill, 2005). No presente estudo, a população é constituída por todas as empresas cabo-verdianas de grande dimensão, definidas segundo os dados do Instituto Nacional de Estatística (INE).

Segundo o INE, as empresas são classificadas de grande dimensão de acordo com os seguintes parâmetros: tem que ter simultaneamente, mais de vinte e cinco trabalhadores e um volume de negócio acima dos cem mil contos.

No que diz respeito à dimensão das empresas e às práticas de contabilidade de gestão, as opiniões são divergentes, embora muitos autores defendem que a maior parte das empresas que utilizam a contabilidade de gestão são as empresas de grande dimensão (Libby e Waterhouse, 1996; Ask *et al.*, 1996; Lebas, 1996; Drury, 1998). Desde modo, torna-se inquestionável a aplicação do estudo apenas às grandes empresas.

A amostra do estudo foi calculada de acordo com Major e Vieira (2009), através da seguinte fórmula:  $n = [p * (1 - p)] / (D^2 / [Z_{\alpha/2}]^2 + [p * (1 - p)] / N)$ , onde a população  $N = 285$ , a função  $[p * (1 - p)]$  assume o valor máximo 0,25 na hipótese mais pessimista. O nível de precisão ou erro  $D = 5\%$  e o nível de confiança para este valor é  $Z_{\alpha/2} = 1,96$ . Deste modo, a amostra teve a dimensão 164 empresas. Utilizamos o método de amostragem aleatória simples, onde todos os elementos da população são considerados e cada um deles tem igual probabilidade de ser escolhido (Major e Vieira, 2009).

## 4\_DESCRIPÇÃO DO ESTUDO EMPÍRICO

### 4.1\_CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA

A amostra considerada no estudo foi de 164 empresas, sendo as respostas obtidas de 54 empresas, no entanto, apenas 14 possuem contabilidade de gestão implementada, o que quer dizer que a análise passou a ser feita nestas 14 empresas. Desde modo, qualquer conclusão tirada não poderá ser generalizada a toda a população.

De acordo com o quadro 1, que representa as empresas analisadas por sector de actividade e por actividade económica<sup>3</sup>, pode-se constatar que a maioria são do sector do comércio, representando 42,6% do total das empresas do universo estudado.

**Quadro 1 – Respostas classificadas por sectores de actividade**

SECTOR DE ACTIVIDADE	Nº EMPRESAS DA POPULAÇÃO	Nº RESPOSTAS RECEBIDAS	% POR SECTOR
Indústria	48	13	24,10%
Serviços	112	18	33,30%
Comércio	125	23	42,60%
<b>TOTAL</b>	<b>285</b>	<b>54</b>	<b>100%</b>

### 4.2\_APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS OBTIDOS

Após a análise da utilização da contabilidade de gestão, procuramos caracteriza-la no que diz respeito as técnicas utilizadas, identificar para que funções é utilizada, como também se a informação obtida é adequada e em que estágio do modelo de Kaplan e Cooper (1998) se encontram.

Neste estudo, constatou-se que as principais funções da contabilidade de gestão são: tomada de decisão e também é utilizada como um sistema de informação de controlo de gestão (Quadro 2).

3 Classificação do INE

## Quadro 2 – Funções para as quais a contabilidade de gestão é utilizada

FUNÇÕES POR ORDEM DE IMPORTÂNCIA	PERCENTAGEM
Tomar decisões	71,4%
Sistemas de informação de controlo de gestão	71,4%
Apurar o custo dos produtos	57,1%
Elaborar a demonstração de resultados por funções	50,0%
Apurar a margem de contribuição dos produtos/serviços	50,0%
Fixar os preços de venda	50,0%
Elaborar orçamentos	35,7%
Dar resposta a imperativos de ordem regulamentar	28,6%
Avaliar o desempenho dos colaboradores	7,1%
Outras	0%

No que diz respeito a informação fornecida pela contabilidade de gestão, podemos constatar no quadro 3 que esta é utilizada para a definição de custos e para a tomada de decisões a informação da contabilidade de gestão, em média pode ser considerada adequada. A informação para análise de rentabilidade dos clientes e avaliação de desempenho dos trabalhadores, em média é inadequada.

## Quadro 3 – Adequação da informação da contabilidade de gestão

FUNÇÕES (ESCALA: 1 - INADEQUADA... 5 - ADEQUADA)	OBS.	MÉDIA	DESVIO PADRÃO
Análise da rentabilidade dos clientes	14	2,43	,852
Avaliação do desempenho dos trabalhadores	14	2,50	,941
A análise da rentabilidade dos mercados	14	2,86	,770
Análise da rentabilidade dos produtos	14	3,21	1,051
Fixação dos preços dos produtos	14	3,29	,914
Tomada de decisão	14	3,79	1,122
Definição de custo	14	4,07	,475

Para testarmos a hipótese *H1: A maioria das grandes empresas cabo-verdianas utiliza técnicas tradicionais na contabilidade de gestão*, optou-se por analisar cada técnica tradicional isoladamente através das frequências relativas de cada uma e também verificamos a consistência interna através do *Alpha de Cronbach*, onde obtivemos 0,822, que mostra uma consistência interna boa, de acordo com Pereira (2008).



Neste sentido, pode-se constatar que quase todas as empresas inquiridas utilizam as técnicas tradicionais de contabilidade de gestão. As mais utilizadas são os orçamentos e a análise dos desvios, com 85,5% e 78,6% respectivamente (quadro 4). A técnica menos utilizada é o ponto crítico das vendas.

#### Quadro 4 – Utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão

TÉCNICAS TRADICIONAIS DE CONTABILIDADE DE GESTÃO	% UTILIZAÇÃO
Sistema de custeio total, variável, racional, secções homogéneas	64,3%
Ponto crítico das vendas	21,4%
Planeamento Estratégico	64,3%
Orçamentos	85,5%
Análise de desvio de orçamentos	78,6%
Análise da rentabilidade dos produtos	28,6%
Tableau de bord	35,7%
ROI	28,6%

Um dos objectivos do estudo, é caracterizar a evolução dos sistemas de contabilidade de gestão nas empresas inquiridas, de acordo com o modelo dos quatro estádios de Kaplan e Cooper (1998). A maior parte das respostas, situam-se no item que referia existir uma integração da contabilidade de gestão com os relatórios financeiros, seguida do que dizia, que o sistema é inadequado para elaboração de relatórios financeiros (gráfico 1).

Podemos concluir que a maior parte das empresas inquiridas, se situam no segundo estágio, onde existe possibilidade de elaborar relatórios financeiros, de custos dos produtos distorcidos e acumular os custos por centros de custos, mas não por actividade, nem por processos e nem por clientes. A informação fornecida é basicamente financeira e agregada e é obtida com atrasos.

Para testarmos a *H2: A maioria das grandes empresas cabo-verdianas está localizada no estágio II*, utilizamos as frequências relativas. Podemos concluir que as empresas analisadas, se situam no segundo estágio do modelo das quatro fases de Kaplan e Cooper (1998), confirmando assim esta hipótese.

### Gráfico 1 – Situações que indicam o estágio do sistema contabilístico

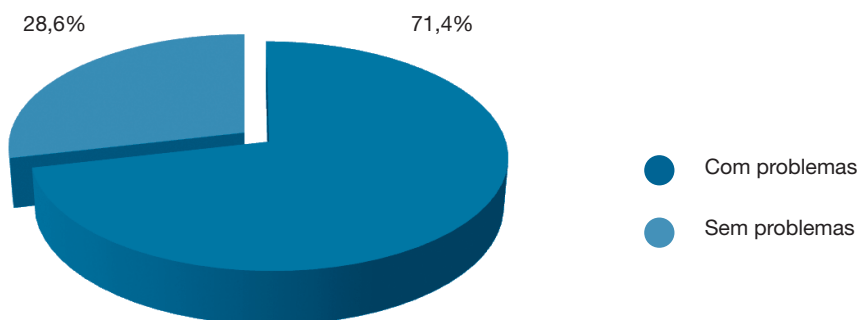


Para testarmos a *H3: Na maioria das grandes empresas cabo-verdianas os sistemas de custeio estão com problemas*, utilizamos as frequências relativas.

Desta forma, as respostas obtidas indicam alguns dos sinais de obsolescência dos sistemas de custeio utilizados. Das empresas com contabilidade de gestão, dez indicaram pelo menos um problema, ou seja, 71,4% das empresas apresentam sinais de problemas no sistema de custeio utilizado (gráfico 2).

Para testarmos a hipótese *H4: A maioria das grandes empresas cabo-verdianas não está consciente das falhas de informação*, agrupamos as empresas em dois grupos, as com problemas e as sem problemas. Utilizamos o teste não paramétrico de *Mann-Whitney*, de acordo com Pereira (2008). Podemos concluir que a maior parte das empresas não têm conhecimento dos problemas existentes nos sistemas utilizados, confirmando assim a hipótese 4. No entanto, as empresas que não têm problemas possuem um maior grau de exigência das informações para a tomada de decisões do que as que têm problemas.

### Gráfico 2 – Empresas com problemas detectados



Relativamente a *H5: A maioria das grandes empresas cabo-verdianas utiliza os centros de custo para proceder à afectação de custos*, foi testada através de frequências relativas,

onde se constata que no que diz respeito à distribuição dos custos, 85,7% das empresas consideram que é extremamente importante a distribuição dos custos, enquanto 14,3% consideram que é importante. Mesmo as que não possuem um sistema de contabilidade de gestão consideram importante a distribuição dos custos.

Verificamos que os centros de custos são muito utilizados nas empresas estudadas em Cabo Verde. Todas as empresas que possuem contabilidade de gestão utilizam a distribuição dos custos por centros. Verificamos que 42,9% destas empresas utilizam os centros de custos há mais de oito anos. Também, como já tínhamos referido anteriormente, 86,1% das empresas que não possuem contabilidade de gestão utilizam centros de custos. Desta forma, podemos confirmar a hipótese 5.

Quanto as técnicas contemporâneas, constatamos que algumas das empresas estudadas já as utilizam, embora na maior parte dos casos haja utilização das técnicas contemporâneas, em simultâneo com as tradicionais.

Constatamos que oito das empresas (57,1%), que possuem contabilidade de gestão responderam que utilizam o orçamento baseado nas actividades, enquanto seis, dizem que utilizem o CBA (quadro 5). Podemos concluir, que das empresas que responderam que utilizem o orçamento baseado nas actividades, estavam a referir ao orçamento anual e não ao orçamento feito com base no sistema CBA. Também, 35,7% responderam que utilizam o benchmarking, e 14,3% utilizam o *balanced scorecard* e o custeio do ciclo de vida dos produtos.

#### Quadro 5 – Utilização de técnicas contemporâneas de contabilidade de gestão

TÉCNICAS CONTEMPORÂNEAS	Nº EMPRESAS	PERCENTAGEM
Balanced Scorecard	2	14,3%
Orçamento baseado nas actividades	8	57,1%
CBA	6	42,1%
Target Costing	1	7,1%
EVA	1	7,1%
Custeio de ciclo de vida do produto	2	14,3%
Benchmarking	5	35,7%

As técnicas de contabilidade de gestão são utilizadas para atingir determinados objectivos, como por exemplo, para o controlo de gestão, onde 85,7% das empresas adoptaram estas técnicas com este intuito. Também, 71,4% adoptaram as técnicas de contabilidade de gestão para a tomada de decisões, enquanto 57,1% foi com o objectivo de obter melhores informações, 42,9% para planear e 14,3% para avaliação do desempenho.

## 5 CONCLUSÕES

A nível mundial, verifica-se que a contabilidade de gestão tem vindo a sofrer várias alterações, de forma a adaptar às mudanças do ambiente externo e interno das empresas. No entanto, podemos constatar que têm vindo a desenvolver de forma diferente nos diversos países e as técnicas estão a ser adoptadas lentamente. Contudo, é considerada uma ferramenta essencial ao desempenho das funções de gestão.

Analizamos as técnicas praticadas pelas empresas e verificamos que as tradicionais, apesar de serem consideradas obsoletas por vários autores (Kaplan, 1986; Cooper, 1987; Steeple e Winters, 1993), são as mais utilizadas. No entanto, as técnicas contemporâneas que foram desenvolvidas para colmatar as dificuldades das técnicas tradicionais, tem vindo a ser adoptadas lentamente.

Para atingirmos os objectivos propostos neste estudo, elaboramos uma questão de investigação e formulamos várias hipóteses, as quais foram analisadas e testadas através de um questionário enviado às empresas e também por meio de entrevistas e observações. A questão, *Q1 — Qual é a situação das empresas cabo-verdiana em termos de contabilidade de gestão?* foi colocada com o objectivo de caracterizarmos a contabilidade de gestão, averiguar qual técnica de contabilidade de gestão é predominante, se os sistemas são adequados, como é feita a distribuição dos custos e enumerar os vários benefícios resultantes da adopção dos sistemas de contabilidade de gestão.

As empresas estudadas, utilizam a contabilidade de gestão para a tomada de decisão e de forma a proporcionar informações para o controlo de gestão. Das que possuem contabilidade de gestão, apenas quatro elaboram a demonstração de resultados por funções, por ser um mapa de apresentação facultativa em Cabo Verde.

As técnicas mais utilizadas são as tradicionais, sendo o orçamento e a análise do desvio dos orçamentos as predominantes. Contudo, existem algumas empresas que já utilizam as técnicas contemporâneas, como o benchmarking, o CBA e o balanced scorecard.

Com a primazia da utilização das técnicas tradicionais de contabilidade de gestão, verificou-se que a maior parte das empresas apresentavam sinais de problemas, apesar de muito delas não terem conhecimento destes problemas. Um dos sinais mais identificados foi a informação fornecida pela contabilidade de gestão ser obtida com atrasos.

Verificamos que a maior parte das empresas estudadas estão situadas no segundo estágio do modelo de Kaplan e Cooper, onde existe possibilidade de elaborar relatórios financeiros, informação dos custos dos produtos distorcidos, onde os custos são distribuídos aos centros de custos mas não por actividade, nem processo, nem por clientes. Também, as informações são obtidas com atrasos e são muito financeiras e agregadas.

Podemos constatar, que quase todas as empresas utilizam centros de custos para a imputação dos custos, mesmo as empresas que não possuem contabilidade de gestão.

Quanto aos benefícios obtidos da adopção da contabilidade de gestão, podemos evidenciar o apoio à tomada de decisões, a valorização dos inventários, definição dos custos, redução dos custos e orçamentação dos processos. Também, verificamos que é imprescindível um sistema de

contabilidade de gestão para que os gestores possam conhecer e analisar com mais pormenor as suas organizações.

Podemos concluir que a contabilidade de gestão utilizada nas grandes empresas cabo-verdianas ainda é muito tradicional. Necessita, portanto, de ser alvo de diversas transformações de modo a fazer face ao mercado que se está a tornar-se cada vez mais competitivo.

## LIMITAÇÕES DO ESTUDO

Não obstante os contributos, podemos enumerar algumas limitações encontradas ao elaborar este estudo: Uma das principais limitações, reside no facto de apenas de 14 empresas possuírem a contabilidade de gestão, tornando difícil fazer uma análise estatística dos dados de uma forma mais elaborada. Deste modo, não se deve alargar as conclusões ao universo; obtivemos muitas não respostas nos questionários; as pessoas que responderam ao questionário nem sempre conheciam os conceitos mencionados.

## RECOMENDAÇÕES

Podemos fazer algumas recomendações no que respeita a promoção de seminários, conferências e debates temáticos sobre a contabilidade de gestão com o intuito de incentivar as empresas a adoptarem um sistema de contabilidade de gestão que melhor se enquadra aos seus objectivos. Também, propomos uma revisão da legislação no que respeita a obrigatoriedade de apresentação da demonstração de resultados por funções pelas empresas de grande dimensão, que poderá ser uma forma de obriga-las a implementarem um sistema de contabilidade de gestão.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Adelegan, J. O., (1998), Management accounting practices in Nigerian companies, *IFAC*, <http://www.ifac.org/Library/Article.tmp?NID=99721684027547>.

Alves, Maria do Céu, (2002), *Decisores e informação contabilística — Sua influência nas decisões empresariais*, Tese de Doutoramento, Universidade da Beira Interior, Covilhã.

Ask, U., Ax, C. e Jonsson, S., (1996), Cost management in Sweden: from de modern to post-modern, in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 199-217.

Atkinson, A. A. e Shaffir, W., (1998), Standards for field research in management accounting, *Journal of Management Accounting Research*, 10, 41-68.

Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R. e Young, S., (2001), *Management Accounting*, New Jersey, Prentice Hall.

Baraňano, A. M., (2004), *Métodos e técnicas de investigação em Gestão, manual de apoio à realização de trabalhos de investigação*, 1ª Edição, Edições Silabo.

Brimson, J. e Antos, J., (1994), Activity-based Management for service, industries, government entities and nonprofit organization, New York, John Wiley & Sons.

Caiado, A. C. P e Cabral, J. V., (2006), *Casos práticos de Contabilidade Analítica*, 2ª Edição, Áreas Editora.

Coelho, M. H. M, (2012), *Contabilidade Analítica e de Gestão, Edições Almedina*, S.A.

Cooper, R., (1987), Does your company need a new cost system?, *Journal of Cost Management*, (Spring), pp.45-49.

Cooper, R., (1989b), You need a new cost system when, *Harvard Business Review*, 67 (1), pp. 77-82.

Cooper, R. e Kaplan, R., (1999), *The design of cost management systems — Text and cases*, 3rd Edition, Prentice Hall.

Chenhall, R., e Langfield-Smith, K., (1998), Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study, *Management Accounting Research*, 9 (1), pp. 1-19.

Datar, S. e Gupta, M., (1994), Aggregation, specification and measurement errors in in product costing, *The Accounting Review*, 69 (4), pp. 567-591.

Douglas, C. e Merwe, A., (2006), Management accounting — approaches, techniques, and management processes, *Cost Management*, 20 (3), pp. 14-22.

Drury, C., (1998), Recent and future developments in management accounting, Comunicação apresentada nas VII Jornadas de Contabilidade e Auditoria, Coimbra.

Drury, C., (2004), *Management and Cost Accounting*, Sixth Edition, Thomson Learning.

Ferreira A., (2002), *Management accounting and control systems design and use: an exploratory study in Portugal*, Tese de doutoramento, The Management School, Lancaster University, Lancaster.

Franco, V. S., Oliveira, A. V., Morais, A. I., Oliveira, B. J., Lourenço, I. C., Jesus, M.A., Major, M. J., Serrasqueiro, R., (2010), *Temas de Contabilidade de Gestão — Os custos, os resultados e a informação para a gestão*, 3ª Edição, Livros Horizonte.

Gomes, C. I. S., (2007), *A contabilidade e o custeio baseado nas actividades nas grandes empresas portuguesas. Os determinantes do custeio baseado nas actividades*, Tese de doutoramento em Ciências empresariais, ramo de contabilidade, Universidade do Minho, Escola de Gestão e Economia.

Gupta, M., (1993), Heterogeneity issues in aggregated costing systems, *Journal of management Accounting Research*, 5, pp. 180-196.

Granlund, M. e Lukka, K., (1998), Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context, *Management Accounting Research*, 9 (2), pp. 185-211.

Hardy, J. e Hubbard, D., (1992), ABC: Revisiting the basics, *CMA Management*, 66 (9), pp. 24-28.

Hill, M. M., Hill, A., (2005), *Investigação por questionário*, 2ª Edição, Edições Sílabo.

Hyvönem, J., (2005), Adoption and benefits of management accounting systems: Evidence from Finland and Australia, *Advances en International Accounting*, Vol. 18, pp. 97-120.

IFAC — International Federation of Accounts (1998), International Management Accounting Practice Statement nº 1 — Management Accounting Concepts, March, <http://www.ifac.org/satandarsandGuidance/FMAC/IMP1.html>.

Innes, J. e Mitchell, F., (1995), ABC — A follow-up survey of CIMA members, *Management Accounting*, 73 (7), pp. 50-51.

Innes, J. e Mitchell, F., (1997), The application of activity-based costing in United Kingdom's largest financial institutions, *The Service Industries Journal*, 17 (1), pp. 190-203.

Innes, J., (2004), *Handbook of management accounting*, 3rd edition, CIMA.

Kaplan, R. S. e Atkinson, A. A., (1982), *Advanced Management Accounting*, 3rd Edition, New Jersey, Prantice Hall.

Kaplan, R., (1986), Accounting lag: the obsolescence of cost accounting systems, *California Management Review*, 28 (2), pp. 174-199.

Kaplan, R. e Cooper, R., (1998), *Cost & Effect, Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Boston, Harvard Business School Press.

Lebas, M., (1996), Management accounting practice in France, in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 74-99.

Letza, S., (1994), Should activity-based costing be considered as the costing method of choice for total quality organizations?, *The TQM Magazine*, 6 (5), pp. 57-63.

Libby, T. e Waterhouse, J., (1996), Predicting change in management accounting systems, *Journal of Management Accounting Research*, 8, pp. 137-146.

Scherrer, G., (1996), Management accounting: a German perspective, in Bhimani, Alnoor, *Management Accounting European Perspectives*, Oxford, Oxford University Press, pp. 100-122.

Major, M. J., e Vieira, R. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática*. Lisboa: Escolar Editora.

Pereira, A. (2008), *Guia Prático de utilização do SPSS - Análise de dados para ciências sociais e psicologia*. 7ª Edição: Revista e corrigida. Edições Sílabo.

SNCRF — Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro (2008), I Série, nº 5, B.O. da República de Cabo Verde, 2 Fevereiro de 2008.

Steeple, D. e Winters, C., (1993), A review of alternatives approaches to traditional costing methods, *Advances in manufacturing technology VII*, September, pp. 196-200.

Waweru, N. M. e Uliana, E., (2005), Predictors of management accounting change in South Africa: Evidence from five retail companies, *Sajar*, Vol. 19, nº 1, pp. 37-71.

## LEGISLAÇÃO CONSULTADA

Boletim Oficial da República de Cabo Verde, I Série, nº 5, 2 Fevereiro de 2008, Sistema de Normalização Contabilística e de Relato Financeiro.

Boletim Oficial da República de Cabo Verde, nº 4, 28 de Janeiro de 1984, Plano Nacional da contabilidade.